



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 3/3/2017

Αριθμός απόφασης 1822

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014)

στ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 64).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. ΕΞ 1126366/30.08.2016(ΦΕΚ 2759 / τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 11/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή (και με αρ. πρωτ./14-11-2016 πρόσθετοι λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής) της του, ΑΦΜ, κατοίκου , οδός κατά α) της υπ'. αριθ. αριθ./13-6-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς και β) κατά της σιωπηρής απόρριψης του αιτήματος περί επιστροφής φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την α) υπ' αριθ./13-6-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς και β) κατά της σιωπηρής απόρριψης του αιτήματος περί επιστροφής φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 11/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής (και με αρ. πρωτ./14-11-2016 πρόσθετοι λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής) της του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Α) Με την υπ' αριθ...../13-6-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 176,06€ .

Β) Κατά της σιωπηρής απόρριψης του αιτήματος περί επιστροφής φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού 253,19€

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

1) Η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ. αρ./27-12-2007 δήλωση φόρου κληρονομιάς ως κληρονόμος εξ αδιαθέτου του αποβιώσαντος **την 26/7/2004** πατέρα της και δήλωσε από κοινού με την αδερφή τηςποσό 50.660,75€ καταβλητέο από το Ι.Κ.Α ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ βάση της υπ. αρ./10-5-2006 απόφασης του Δ/ντού Υποκαταστήματος Ι.Κ.Α Ν. ΙΩΝΙΑΣ. Στην συνέχεια διενεργήθηκε εκκαθάριση και κατεβλήθη ο αναλογών φόρος ποσού 266,52 € δια εκάστη κληρονόμο.

2) Την **5/6/2015** δημοσιεύθηκε διαθήκη του αποβιώσαντος πατέρα της προσφεύγουσας και την **29/2/2016 υπεβλήθη η υπ. αρ.** δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία η προσφεύγουσα δήλωσε συνολική ακίνητη περιουσία 23.521,17€. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εκκαθάριση της νέας δήλωσης και βεβαιώθηκε ποσό φόρου 4.492,81€ καθώς συνυπολογίστηκαν στην κληρονομαία περιουσία τα χρήματα που είχαν δηλωθεί και φορολογηθεί με την υποβληθείσα/2007 δήλωση φόρου κληρονομιάς, και εκ παραδρομής δεν προστέθηκε στην μερίδα της η αξία των 23.521,17 € αλλά η μερίδα της αδελφής της προσφεύγουσας αξίας 62.262,99€ . Κατόπιν τούτου διεγράφη στις **14/9/2016** το προαναφερθέν ποσό και βεβαιώθηκε αντί αυτού επί το ορθόν φόρος 176,06€ που αντιστοιχεί στην μερίδα της προσφεύγουσας..

3) Την **13/6/2016** υπεβλήθη η υπ. αρ. δήλωση φόρου κληρονομιάς με την οποία **αιτήθηκε** η προσφεύγουσα την μετάθεση του χρόνου φορολογίας διότι το ποσό των 50.660,75€ ήταν επίδικο και εισήλθε στην κληρονομιά την **10/5/2006** με την έκδοση της υπ. αρ. απόφαση του Δ/ντου Υποκαταστήματος Ι.Κ.Α της Ν. ΙΩΝΙΑΣ και τον συμψηφισμό του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου μετά την νέα εκκαθάριση της υπ. αρ. δήλωσης φόρου κληρονομιάς.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ σιωπηρά απέρριψε το αίτημα της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω απόφασης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1. Το άρθρο 7 περ. β' του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών περί μετάθεσης του χρόνου γένεσης φορολογικής υποχρέωσης, αφού η ως άνω απόφαση του ΙΚΑ περί απονομής σύνταξης (βάσει της

οποίας εισέπραξε το ως άνω ποσό ως απόδοση κληρονομικού δικαιώματος) εκδόθηκε μετά τη λήξη της επιδικίας με την έκδοση της υπ' αριθμ./2006 τελεσίδικης απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 9^ο Τριμελές), η οποία δημοσιεύθηκε στις 28-02-2006. Η αξίωση για επιστροφή φόρου, ο οποίος καταβλήθηκε αχρεώστητα, παραγράφεται κατά το χρόνο παραγραφής του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου. Το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή φόρου κληρονομίας παραγράφεται μετά την πάροδο 10 ετών αν υποβλήθηκε δήλωση, ή 15 ετών αν δεν υποβλήθηκε δήλωση. (άρθρο 102 του Κώδικα όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του ν. 3842/2010).

6.Εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν 3091/2002 που ισχύουν για φορολογική περίοδο από 1/1/2003 μέχρι 31/12/2005 με αφορολόγητο 20.000 € της Α κλίμακας αντί του ορθού δηλαδή των διατάξεων του Ν 3425/2005 που ισχύει από 1/1/2006-28/2/2007 αφορολόγητο 80.000€ της Α κλίμακας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν 2961/2001 **η φορολογική υποχρέωση γεννιέται κατά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν 2961 μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης .. κατ εξαίρεση η φορολογική υποχρέωση γεννιέται α)...θ) **κατά τον χρόνο της εισόδου στην κληρονομιά των περιουσιακών στοιχείων** που εισέρχονται σε αυτή μετά τον θάνατο του κληρονομούμενου.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 8 Ν.2961/2001 «Άρθρο 8. Μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης με απόφαση του προϊσταμένου της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας ορίζεται : **Η φορολογική υποχρέωση για όλα ή μερικά από τα περιουσιακά στοιχεία** μπορεί να μετατίθεται σε μεταγενέστερο χρόνο από αυτόν που ορίζεται στα άρθρα 6 και 7, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις ακόλουθες περιπτώσεις :

α) **Αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα μετά το χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου** ή αν υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση των αντικειμένων αυτών ή είναι δεσμευμένα στην αλλοδαπή και **εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο δεν βρίσκεται στη νομή** ή αν τα αντικείμενα της κτήσης κατέστησαν επίδικα πριν ή μετά το θάνατο του κληρονομούμενου ή υφίσταται νομικό κώλυμα για την ελεύθερη διάθεση αυτών ή το δικαίωμα της κτήσης είναι επίδικο και εφόσον στις περιπτώσεις αυτές ο υπόχρεος σε φόρο βρίσκεται μεν στη νομή των αντικειμένων, αλλά λόγω του απρόσοδου ή της μικρής προσόδου αυτών αδυνατεί να καταβάλει το φόρο. Ειδικά, σε περίπτωση αντικειμένων μικρής προσόδου, η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης μπορεί να αφορά μέρος ή ποσοστό αυτών. β) γ)

2.Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, γίνεται με αίτηση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται

πριν από τη λήξη του λόγου που συνιστά τη μετάθεση και εντός πενταετίας, που αρχίζει από τη λήξη της προθεσμίας για υποβολή δήλωσης **και σε κάθε περίπτωση πριν από την κοινοποίηση πράξης επιβολής του φόρου.**

3. Η μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης κατά την παράγραφο 2, δεν μπορεί να γίνει σε χρόνο κατά τον οποίο δεν υφίσταται ο λόγος που δικαιολογεί τη μετάθεση.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 90 Ν 2362/1995 η κατά του δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή αχρεωστήτως ή παρά τον νόμο καταβληθέντος σε αυτό χρηματικού ποσού **παραγράφεται μετά τρία έτη από της καταβολής.**

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1048/5-3-2008 ...από 13/12/2007 καταργήθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 9 του Ν 2961/2001. Δηλαδή από την ημερομηνία αυτή δηλώσεις που υποβάλλονται και πράξεις προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται για αδήλωτα περιουσιακά στοιχεία υπολογίζονται με αξίες (αγοραίες, αντικειμενικές, η με μικτό σύστημα κατά περίπτωση) και φορολογικούς συντελεστές (κλίμακες, εκπτώσεις, μειώσεις απαλλαγές κλπ) του χρόνου φορολογίας (θανάτου ή σύνταξης του συμβολαίου κλπ) ανεξάρτητα από τον χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης (πριν ή μετά την ισχύ του Ν 3634/2008) και ανεξάρτητα αν η υποβολή της δήλωσης ή η έκδοση της πράξης γίνεται μετά την τριετία από το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Άρθρου 63 Έναρξη προθεσμίας δήλωσης

1. Οι προθεσμίες που προβλέπονται από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, υπολογίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 241 έως και 246 του Α.Κ..

2. Η προθεσμία για την υποβολή δήλωσης αρχίζει:

α) από το χρόνο θανάτου του κληρονομουμένου, για τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους,

β) από τη δημοσίευση της διαθήκης, για τους εκ διαθήκης κληρονόμους ή κληροδόχους,

γ) από το χρόνο που ορίζεται κάθε φορά στα άρθρα 7 και 8,

δ) από τη δημοσίευση στον τύπο της τελεσίδικης απόφασης που κηρύσσει την αφάνεια, σε περίπτωση αφάνειας,

ε) από το χρόνο που έλαβαν γνώση του διορισμού τους οι νόμιμοι αντιπρόσωποι, οι κηδεμόνες κληρονομιάς, οι εκτελεστές διαθήκης και οι σύνδικοι πτωχεύσεων,

στ) από την αναγνώριση τους οι κληρονόμοι, σε περίπτωση σχολάζουσας κληρονομιάς,

ζ) από το θάνατο του υπόχρεου σε δήλωση, αν αυτός δεν υπέβαλε δήλωση.

Επειδή σύμφωνα με το Άρθρο 67 Περιεχόμενο της δήλωσης κληρονομιών

....**Στην αρχική δήλωση αναγράφονται**, χωρίς να προσδιορίζεται η αξία αυτών, και τα περιουσιακά στοιχεία για τα οποία μετατίθεται ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, κατά τις διατάξεις του άρθ. 7, καθώς και εκείνα για τα οποία μετατέθηκε ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης, με απόφαση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 81§3 του Ν. 2961/2001όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο Γ.10 του άρθρου 3 του Ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α 85/7.4.2014), ορίζεται ότι:

1. « Ο φόρος βεβαιώνεται με βάση:

α) **τις δηλώσεις που υποβάλλονται,**

β) τις πράξεις των άρθρων 76 και 77, εφόσον παρήλθε άπρακτη η προθεσμία άσκησης προσφυγής κατ' αυτών,

γ) τις νέες εκκαθαρίσεις κατά τα άρθρα 100 και 101,

δ) τις οριστικές αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων.

Επειδή η προσφεύγουσα στις **27/12/2007** υπέβαλε την υπ. αρ. δήλωση φόρου κληρονομιάς από κοινού με την αδερφή τηςκαι δήλωσε ποσό 50.660,75€ καταβλητέο από το ΙΚΑ του Υποκαταστήματος ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΑΤΤΙΚΗΣ βάση της υπ. αρ./10-5-2006 απόφασης του Δ/ντού Υποκαταστήματος Ι.Κ.Α Ν. ΙΩΝΙΑΣ. Στην συνέχεια διενεργήθηκε εκκαθάριση βεβαιώθηκε την 24/1/2008 ο αναλογών φόρος ποσού 266,52 € και κατεβλήθη την 25/2/2008 Οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι :

α) η ως άνω απόφαση του Ι.Κ.Α εκδόθηκε με την υπ' αριθμ./2006 τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 9^ο Τριμελές), η οποία δημοσιεύθηκε στις 28-02-2006 και επομένως χωρεί μετάθεση του χρόνου γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης από την ημερομηνία του θανάτου του κληρονομούμενου την 26/7/2004 στην **ημερομηνία εισόδου στην κληρονομιά των συντάξιμων αποδοχών (28-02-2006)** του κληρονομούμενου. Ο ισχυρισμός αυτός **είναι αβάσιμος** διότι η δήλωση υποβλήθηκε μετά την λήξη της επιδικίας (...../27-12-2007), δεν δηλώθηκε το κρινόμενο ποσό ως επίδικο, δεν προσκομίστηκαν τα δικαιολογητικά της επιδικίας και επομένως ορθώς η αρμόδια Δ.Ο.Υ προέβη σε εκκαθάριση της δήλωσης. Η επίκληση των λόγων του χρόνου μετάθεσης και η προσκόμιση των δικαιολογητικών της επιδικίας **συντελέστηκαν με την υποβολή της/13/6/2016** δήλωσης φόρου κληρονομιάς **μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής φόρου 24/1/2008** και σε κάθε περίπτωση μετά την παρέλευση τριετίας από της καταβολής του φόρου επομένως καθ' όλα απορριπτέος σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις .

β) με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης υπ. αρ...../2016 το αίτημα της για συμψηφισμό ή επιστροφή του φόρου που επιβλήθηκε με την/2007 δήλωση δεν έχει υποπέσει σε παραγραφή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001(παραγραφή του δικαιώματος του δημοσίου επέρχεται στα 10 ή 15 έτη) Ο ισχυρισμός αυτός **είναι αβάσιμος** διότι επί του κρινόμενου ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 90 Ν 2362/1995 και όχι οι διατάξεις του άρθρου 102 Ν 2961/2001 καθότι η καταβολή φόρου συντελέστηκε με το υπ. αρ. διπλ. την 11-2-2008 .

γ) Εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του Ν 3091/2002 που ισχύουν για φορολογική περίοδο από 1/1/2003 μέχρι 31/12/2005 με αφορολόγητο 20.000 € της Α κλίμακας αντί του ορθού δηλαδή των διατάξεων του Ν 3425/2005 που ισχύει από 1/1/2006-28/2/2007 με αφορολόγητο 80.000€ της Α κλίμακας. Ο ισχυρισμός αυτός είναι **αβάσιμος** διότι η υπ. αρ. δήλωση φόρου κληρονομιάς υποβλήθηκε την **27/12/2007** οι δε υπ. αρ. ,..... και δηλώσεις υποβλήθηκαν μετά την **13/12/2007** και ισχύουν τα διαλαμβανόμενα της ΠΟΛ 1048/5-3-2008.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 11/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής (και με αρ. πρωτ./14-11-2016 πρόσθετοι λόγοι ενδικοφανούς προσφυγής) της του, ΑΦΜα) της υπ' αριθ. αριθ...../13-6-2016 δήλωση φόρου κληρονομιάς και β) κατά της σιωπηρής απόρριψης του αιτήματος περί επιστροφής φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος έτους γένεσης φορολογικής υποχρέωσης 2004 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.